



## ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „ Цар Калоян” № 1-а, 1000 София, тел. 986-28-6, 987-55-13,  
факс 987-65-14, e-mail: [VASarch@bitex.com](mailto:VASarch@bitex.com)

Изх. №.....644.....  
Дата...09.09.....2009 г.

ДО ОБЩОТО СЪБРАНИЕ НА  
КОЛЕГИИТЕ НА  
ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН  
СЪД

### СТАНОВИЩЕ

на Висшия адвокатски съвет  
по тълкувателно дело № 3/2009 г.  
на Общото събрание на колегиите  
на Върховния административен съд,  
насрочено за 11.09.2009 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

По поставените за тълкуване въпроси Висшият адвокатски съвет  
изразява следното становище.

**1. Възстановяват ли се сроковете по чл. 72 и чл. 86 от ЗДДС или се дават нова възможност и срок за начисляване и/или упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит на лица – платци по глава осма, за които данъкът е станал изискуем до влизане в сила (1.01.2009 г.) на § 18 от ПЗР на ЗИДЗДДС (обн., ДВ, бр. 106/2008 г.)?**

До 1.01.2009 г. ЗДДС предвижда четиримесечен данъчен период за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит на лицата – платци по глава VIII (чл. 72 от ЗДДС) и едномесечен за начисляването на ДДС (по чл. 86 от ЗДДС).

Поставеният въпрос обаче засяга единствено общия случай на нормално начисляване на ДДС от доставчика и на предявяване право на данъчен кредит от получателя по една доставка. Определящо в настоящия случай е обстоятелството, че противоречивата практика на административните съдилища се отнася единствено до лицата – платци по Глава VIII, тоест лицата, които сами начисляват ДДС върху получените от тях доставки. Става въпрос за принципа на „обратното начисляване“ от Шеста директива 77/388/ЕИО, съгласно който данъкът се начислява не от доставчика, а от получателя по доставката. В тези случаи самоначисляването се извършва чрез издаването на Протокол по реда на чл. 117 от ЗДДС, който се включва едновременно както в дневника за покупки (упражняване право на данъчен кредит), така и в дневника за продажби (начисляване на ДДС). Следователно икономическата логика на обрнатото начисляване по Директивата е правото на данъчен кредит в тези случаи да не зависи от доставчика, а от самия получател, който упражнява това право. А ефектът за получателя да е нулев по тази доставка, защото размерът на ДДС по тези доставки веднъж се включва в резултата за месеца по справка – декларация по ЗДДС със знак плюс и веднъж – със знак минус.

До влизането в сила на чл. 180а от ЗДДС (в сила от 01.01.2009 г.), законът не държеше сметка за различните режими на начисляване (обрнато и обикновено), като санкционираше с една и съща санкция по една и съща разпоредба (чл. 180 от ЗДДС) както неначислилия ДДС доставчик, така и получателя, който не си е самоначислил ДДС в предвидените от закона случаи.

Може да се каже, че на 1.01.2009 г. се случиха едновременно четири неща:

- Въведена е нова, специфична административна санкция само за обрнатото начисляване – **чл. 180а от ЗДДС**;
- За заварените случаи на самоначисляване се създава разпоредбата на **§ 18, ал. 1 от ПЗР на ЗИДЗДДС** (обн., ДВ, бр. 106/2008 г.), даваща право на лицата, които не са начислили и/или упражнили право на данъчен кредит, да го направят в 4-месечен срок от влизането в сила на изменението (сиреч от 1.01.2009 г.);
- Създава се разпоредбата на **ал. 2 на § 18 от ПЗР на ЗИДЗДДС**, съгласно която, ако лицата – платци по Глава VIII към 1.01.2009 г. вече са приспаднали право на данъчен кредит извън четиримесечния срок по чл. 72 от ЗДДС, счита се, че правото на данъчен кредит е упражнено правомерно. Тази разпоредба хвърля яснота върху действителната воля на законодателя;
- Създава се **чл. 73а от ЗДДС**, съгласно който при доставки с обрнато начисляване правото на приспадане на данъчен кредит е налице дори и да не е издаден протокол, дори и да не е спазен срокът по чл. 72 от ЗДДС (четиримесечният срок), стига доставката да не е укрита.

Или – налице са нови разпоредби за режима на упражняване на правото на данъчен кредит от получателя по доставките с обрнато начисляване, както и нова административно-наказателна разпоредба за неначисляване на данък по доставки, данъкът за които е изискуем от получателя.

Поради това, че законодателят урежда по различен начин начисляването на ДДС и упражняването на данъчен кредит, а поставеният за тълкуване въпрос се отнася и за двете, налага се двата института да се разгледат поотделно.

### **НАЧИСЛЯВАНЕ НА ДДС**

Съществената промяна тук е създаването на новата административно-наказателна разпоредба на чл. 180а от ЗДДС, която е специална по отношение на тази на чл. 180 от ЗДДС, тъй като се отнася единствено до неначисляването на ДДС от получателя на доставките в случаите на обърнато начисляване. Тази разпоредба действа занапред.

За заварените случаи и незавършилите производства се прилага § 18, ал. 1 от ПЗР на ЗИДЗДДС, който **дава нова възможност и определя нов срок за начисляването на ДДС.**

Защо в случая става въпрос именно за определяне на нов срок, а не за възстановяване на срока?

Възстановяването на срок представлява възстановяване на възможността да се упражни едно право. Обичайно законодателството предвижда възстановяване на срок в случаите, в които пропускането на възможността да упражниш едно свое право се дължи на обективни причини или независещи от лицата обстоятелства.

Новият срок, напротив, е свързан с изпълнението на задължение. На лицата се дава нова възможност да изпълнят законово задължение, неизпълнението на което е обвързано с отговорност (в случая административно-наказателна). С други думи, наново възниква задължението да се извърши нещо – нова възможност да се изпълни задължение.

Най-съществената разлика между възстановяването на срока и новия срок е, че правната последица на възстановяването на срока, ако той е бил едномесечен, е, че се счита сякаш този същият едномесечен срок не е изтекъл, а започва да тече от този момент и остава същия като продължителност.

Даването на нов срок е напълно независимо от изтичането на стария, както и от неговата продължителност. Така, в случая законът е предвиждал едномесечен срок за начисляването на ДДС, а новоопределеният срок е с различна продължителност – 4 месеца.

### **УПРАЖНЯВАНЕ НА ПРАВОТО НА ДАΝЪЧЕН КРЕДИТ**

По-различно е положението при упражняването на правото на данъчен кредит.

Законодателят е уредил две хипотези – ако още не е упражнено право на данъчен кредит към 1.01.2009 г. и ако вече е упражнено.

Ако правото на данъчен кредит още не е упражнено, § 18, ал. 1 от ПЗР на ЗИДЗДДС дава възможност на лицата да го упражнят в нов четиримесечен срок, тоест отговорът е аналогичен на отговора по отношение на начисляването. Следователно и тук, както и в частта за начисляването, става въпрос за определяне на нов срок за упражняването на правото на данъчен кредит.

Доста по-различно е уреден въпросът с лицата, които вече са упражнили правото си на данъчен кредит. За тези случаи законодателят е създал фикцията на §

18, ал. 2 от ПЗР на ЗИДЗДДС. Касае се до законова фикция, с която законодателят преурежда изначално режима на упражняване на данъчен кредит по доставките с обрнато начисляване. Съгласно цитираната разпоредба, ако лицата – платци по Глава VIII са приспадали данъчен кредит извън четиримесечния срок по чл. 72 от ЗДДС, счита се, че получателите по доставките са упражнили правото си на данъчен кредит правомерно. Следователно тук нито се възстановява изтекъл срок, нито става реч за нов срок, а се приема, че когато и да е упражнено правото на данъчен кредит до 1.05.2009 г., то приспадането все е правомерно и все е в съответствие със ЗДДС.

Систематичното тълкуване на всички тези изменения, направени все с ДВ бр. 106/2008г. и все в посока хармонизиране на българското данъчно законодателство с Шестата директива, показва, че в случая става въпрос за **освобождаване от административно-наказателна отговорност поради премахване на елемент от състава на нарушението, визирано в чл. 180 от ЗДДС, а именно – срокът, в който е следвало ДДС да бъде начислен, но не е бил начислен**. С измененията в ДВ, бр. 106/12.12.2008 г. се даде нова възможност на лицата да си самоначислят ДДС чрез издаването на Протокол по чл. 117 от ЗДДС, което означава, че неиздаването на такъв в един по-ранен момент престава да бъде административно нарушение.

Отговорът на първия въпрос и обстоятелството, че не се касае за възстановяване на сроковете, а за създаване на нов срок за изпълнение на едно задължение при начисляването, а при приспадането на данъчен кредит – за правомерност, определя отговора на втори въпрос.

**2. Освобождават ли се лицата в тези случаи от административно-наказателна отговорност по чл. 180 от ЗДДС относно неспазването на сроковете по чл. 72 и чл. 86 или за тях се прилага по-благоприятната разпоредба на чл. 180а от същия закон?**

**Висшият адвокатски съвет счита, че лицата се освобождават от административно-наказателна отговорност по чл. 180 от ЗДДС, а не се прилага по-благоприятната разпоредба на чл. 180а от ЗДДС.**

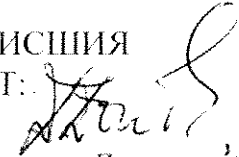
В случая не е необходимо изобщо позоваването на чл. 3, ал. 2 от ЗАНН, тъй като не се касае за по-благоприятен закон (поради предвиден по-нисък размер на санкцията), а за отпадане на отговорността, тъй като неначисляването на ДДС в установения от закона едномесечен срок престава да бъде административно нарушение до 1.05.2009 г. Чрез създаването на нов срок се дава нова възможност на лицата да извършат законосъобразно начисляване на ДДС. А това означава, че неначисляването в едномесечния срок по чл. 72 от ЗДДС до 1.05.2009 г. не нарушава установения ред на държавно управление и това бездействие не може да бъде санкционирано.

Чл. 3, ал. 2 от ЗАНН във връзка с чл. 180а от ЗДДС ще бъде прилаган само ако ДДС е следвало да бъде начислен по чл. 72 от ЗДДС до 31.12.2008 г. и не е бил начислен и до 1.05.2009 г., въпреки дадената от закона нова възможност и

определения нов срок. Иначе казано, неначисляването става нарушение само ако и след този четиримесечен срок от 1.01.2009 г. лицето не е издало Протокол по чл. 117 от ЗДДС. Тогава обаче чл. 180а от ЗДДС ще бъде по-благоприятен за лицето и ще бъде приложен вместо чл. 180 от ЗДДС по силата на чл. 3, ал. 2 от ЗАНН.

Така или иначе, тези въпроси не могат да бъдат разгледани изолирано от разпоредбата на чл. 126 от ЗДДС, тъй като същата дава възможност на лицата сами да коригират допуснатите от тях грешки или да отстранят пропуски. Разпоредбата на чл. 126 от ЗДДС е специална по отношение както на чл. 180 от ЗДДС, така и на чл. 180а от ЗДДС, поради което изправянето на пропуски да се начисли ДДС от самото лице – получател по доставката чрез издаването на протокол, както и упражняването на правото на данъчен кредит през периода, в който е установена грешката или пропусъкът и е самоначислен ДДС, изключва административно-наказателната отговорност на лицата. С други думи, административно-наказателната отговорност по чл. 180 от ЗДДС и чл. 180а от ЗДДС след 1.05.2009 г. може да бъде ангажирана единствено ако до момента на издаване на наказателното постановление проверяваното лице не е отстранило грешката си само.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ  
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

  
(Даниела Доковска)



